Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

8. května 2025 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 73 – Základ daně – Protiplnění – Dotace přímo vázané k ceně zdanitelného plnění – Služby veřejné hromadné dopravy – Náhrada, kterou vyplácí územní samosprávný celek poskytovateli služeb k pokrytí vzniklých nákladů – Přímá souvislost mezi náhradou a poskytovanými službami“

Ve věci C-615/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko) ze dne 16. června 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 6. října 2023, v řízení

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

proti

P. S. A.,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení: F. Biltgen, předseda senátu, T. von Danwitz, místopředseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce prvního senátu, A. Kumin (zpravodaj), I. Ziemele a S. Gervasoni, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej: B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz a T. Wojciechowski,

– za polskou vládu: B. Majczyna, jako zmocněnec,

– za maďarskou vládu: M. Z. Fehér a R. Kissné Berta, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: polština.

– za Evropskou komisi: O. Glinicka a M. Herold, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 13. února 2025,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi ředitelem státní finanční informační služby (Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, Polsko) (dále jen „daňová správa“) a společností P. S. A. týkajícího se základu daně z přidané hodnoty (DPH) za poskytování služeb veřejné hromadné dopravy, které společnost P. zamýšlí poskytovat.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

Polské právo

4 Článek 29a odst. 1 zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. z roku 2004, č. 54, částka 535), ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanoví:

„S výhradou odst. 2 až 5 tohoto článku, článků 30a až 30c, článku 32, článku 119 a čl. 120 odst. 4 a 5 zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za tato plnění, včetně dotací, subvencí a jiných podobných finančních prostředků přijatých dodavatelem nebo poskytovatelem, které mají přímý vliv na cenu dodávaného zboží nebo služeb poskytovaných osobou povinnou k dani.“

5 Článek 50 odst. 1 zákona o veřejné hromadné dopravě (ustawa o publicznym transporcie zbiorowym) ze dne 16. prosince 2010 (Dz. U. z roku 2018, částka 2016), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o veřejné hromadné dopravě“), stanoví:

„Financování dopravy ve veřejném zájmu může mít zejména formu:

[…]

2) náhrady vyplacené provozovateli, pokud jde o:

[…]
c) náklady, které mu vznikly v souvislosti s poskytováním služeb veřejné hromadné dopravy […]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

6 Společnost P. působí v oblasti přepravy cestujících. Jakožto provozovatel zamýšlí uzavřít smlouvy o poskytování služeb veřejné hromadné dopravy, které jsou stanoveny v nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1370/2007 ze dne 23. října 2007 o veřejných službách v přepravě cestujících po železnici a silnici a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 1191/69 a č. 1107/70 (Úř. věst. 2007, L 315, s. 1), jakož i v zákoně o veřejné hromadné dopravě. Druhá smluvní strana, a sice územní samosprávný celek, má mít postavení organizátora veřejné hromadné dopravy ve smyslu tohoto zákona (dále jen „organizátor“).

7 V rámci zamýšlené činnosti má společnost P. získat úplatu zejména prodejem jízdenek, jejichž cenu má určovat organizátor. Vzhledem k tomu, že tento způsob financování nestačí k pokrytí nákladů na tuto činnost, má společnost P. obdržet od organizátora náhradu ve smyslu čl. 50 odst. 1 bodu 2 písm. c) zákona o veřejné hromadné dopravě.

8 Smlouva uzavřená s organizátorem má stanovit podmínky platby náhrady, jejíž základ tvoří záporný finanční výsledek vyplývající z uvedené činnosti, a upřesnit maximální výši náhrady za dané období.

9 V tomto kontextu společnost P. požádala daňovou správu o předběžné daňové rozhodnutí týkající se toho, zda náhrada ztrát vyplývajících z poskytování služeb veřejné hromadné dopravy představuje obrat podléhající DPH ve smyslu čl. 29a odst. 1 zákona o dani ze zboží a služeb, ve znění použitelném na spor v původním řízení.

10 Podle společnosti P. náhrada nezvyšuje základ daně, protože nemá přímý vliv na cenu poskytovaných služeb, ale představuje příspěvek na celkové náklady zamýšlené činnosti.

11 V předběžném daňovém rozhodnutí ze dne 14. května 2019 vyjádřila daňová správa opačný názor.

12 Společnost P. podala proti tomuto předběžnému daňovému rozhodnutí žalobu k Vojvodskému správnímu soudu v Gdaňsku (Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, Polsko), který jej rozsudkem ze dne 26. listopadu 2019 zrušil.

13 Daňová správa následně podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Nejvyššímu správnímu soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko), který je předkládajícím soudem.

14 Tento soud si klade otázku, zda náhrada, kterou územní samosprávný celek vyplácí podniku poskytujícímu služby veřejné hromadné dopravy k pokrytí nákladů vynaložených tímto podnikem, představuje protiplnění za toto poskytnutí služeb ve smyslu článku 73 směrnice o DPH, takže musí podléhat DPH.

15 V tomto ohledu uvedený soud uvádí, že s ohledem na judikaturu Soudního dvora, zejména rozsudky ze dne 22. listopadu 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), a ze dne 15. července 2004, Komise v. Švédsko (C-463/02, EU:C:2004:455), podle vnitrostátní

judikatury taková náhrada není součástí základu daně. K tomu, aby částka finančních prostředků získaných osobou povinnou k dani byla považována za součást základu daně v případě dodání zboží nebo poskytnutí služeb, je totiž třeba, aby tato částka byla jasně určena pro konkrétní plnění. Náhrada, o kterou se jedná ve věci, která mu byla předložena, přitom nemá přímý vliv na cenu služeb poskytovaných společností P., a sice cenu jízdenek, jelikož jejím účelem je především pokrýt ztráty vzniklé v daném období.

16 Předkládající soud však s odkazem na rozsudek ze dne 27. března 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), vyjadřuje pochybnosti, co se týče této vnitrostátní judikatury. V tomto ohledu si klade otázku, zda je pro určení, zda je taková náhrada součástí základu DPH, nezbytné, aby existovala přímá souvislost mezi cenou jízdenek a touto náhradou, chápanou jako přímé financování jízdenek, které poměrně snižuje jejich cenu, nebo zda k prokázání této přímé souvislosti stačí konstatovat, že bez uvedené náhrady by cena těchto jízdenek musela být vyšší. Kromě toho si tento soud klade otázku, zda lze existenci takové přímé souvislosti vyvodit ze skutečnosti, že služby poskytované poskytovatelem se vyznačují kontinuitou a trvalou připraveností tohoto poskytovatele je poskytovat.

17 Předkládající soud má za to, že i když není žádných pochyb o tom, že ve věci, která mu byla předložena, se zamýšlená náhrada netýká individualizované služby určené příjemcům této služby, nic to nemění na tom, že tato náhrada snižuje cenu, kterou musí takoví příjemci zaplatit, jelikož bez ní by cena jízdenek prodávaných provozovatelem služby veřejné dopravy musela být stanovena na mnohem vyšší úrovni. Kromě toho uvedená náhrada není finanční službou určenou pro veškeré činnosti tohoto provozovatele, ale souvisí pouze s jeho činností veřejné dopravy.

18 Naproti tomu se podle předkládajícího soudu nejeví, že by okolnost, že zamýšlená náhrada je stanovena paušálně a na ročním základě, měla rozhodující význam pro určení, zda je tato náhrada součástí základu DPH. Tak je tomu podle něj i v případě okolnosti, že cena jízdenek a výše případných snížených přepravních sazeb jsou stanoveny organizátorem, a nikoli uvedeným provozovatelem, jelikož tyto náležitosti jsou rovněž definovány ve smlouvě uzavřené mezi organizátorem a provozovatelem a mají vliv na určení výše náhrady.

19 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud (Naczelny Sąd Administracyjny) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba článek 73 směrnice [o DPH] vykládat v tom smyslu, že taková náhrada, jako je ta, která je popsána v žádosti o předběžné daňové rozhodnutí, kterou územní samosprávný celek vyplácí samostatnému subjektu (provozovateli) za účelem poskytování služeb veřejné hromadné dopravy, je zahrnuta do základu daně uvedeného v tomto ustanovení?“

K předběžné otázce

20 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 73 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že paušální náhrada, kterou územní samosprávný celek vyplácí podniku poskytujícímu služby veřejné hromadné dopravy a která je určena k pokrytí ztrát vzniklých v rámci poskytování těchto služeb, je zahrnuta do základu daně tohoto podniku.

21 Podle článku 73 směrnice o DPH při dodání zboží nebo poskytnutí služby základ daně „zahrnuje […] vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění“.

22 Úvodem je třeba uvést, že podle informací uvedených v předkládacím rozhodnutí a v písemném vyjádření daňové správy jsou přímými příjemci služeb veřejné hromadné dopravy, které provozovatel těchto služeb zamýšlí poskytovat, uživatelé uvedených služeb, kteří si na tyto služby kupují jízdenku, zatímco organizátor, který tomuto provozovateli náhradu vyplácí, není považován za příjemce této služby. V projednávané věci má tak tento organizátor postavení „třetí osoby“ ve smyslu tohoto článku 73.

23 Pokud jde o otázku, zda tato náhrada představuje dotaci přímo vázanou k ceně plnění ve smyslu článku 73 směrnice o DPH, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že vzhledem k tomu, že základ DPH zahrnuje za uvedených podmínek určité dotace vyplácené osobám povinným k dani, je účelem tohoto článku 73 učinit předmětem DPH veškeré hodnoty zboží nebo poskytování služeb, a zabránit tak tomu, aby výplata dotace vedla k nižšímu výnosu daně [obdobně viz rozsudek ze dne 9. října 2019, C a C (DPH a zemědělské dotace), C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, bod 30, jakož i citovaná judikatura].

24 Toto ustanovení se použije v souladu s jeho zněním v případě, že je dotace přímo vázaná k ceně předmětného plnění. Aby toto ustanovení mohlo být použito, musí být dotace nejdříve specificky vyplacena subjektu, aby dodal určité zboží nebo poskytl určitou službu. Pouze v takovém případě může být dotace považována za protiplnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, a je tedy zdanitelná [obdobně viz rozsudek ze dne 9. října 2019, C a C (DPH a zemědělské dotace), C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, bod 31, jakož i citovaná judikatura].

25 Mimoto je nutné ověřit, že kupující zboží nebo příjemci služby mají prospěch z dotace poskytnuté jejímu příjemci. Je totiž nezbytné, aby cena, kterou má kupující nebo příjemce zaplatit, byla snížena poměrně podle dotace poskytnuté prodávajícímu zboží nebo poskytovateli služby, přičemž tato dotace tedy představuje jeden z prvků stanovení ceny požadované prodávajícím zboží nebo poskytovatelem služby. Musí být tudíž ověřeno, zda skutečnost, že je dotace vyplacena prodávajícímu nebo poskytovateli, objektivně umožňuje tomuto prodávajícímu nebo poskytovateli zboží prodat nebo poskytnout službu za cenu nižší než za cenu, kterou by musel požadovat v případě, že by dotaci neobdržel [obdobně viz rozsudek ze dne 9. října 2019, C a C (DPH a zemědělské dotace), C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, bod 32, jakož i citovaná judikatura].

26 Mimoto protiplnění představované dotací musí být přinejmenším určitelné [obdobně viz rozsudek ze dne 9. října 2019, C a C (DPH a zemědělské dotace), C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, bod 33, jakož i citovaná judikatura].

27 Pojem „dotace přímo vázané k ceně“ ve smyslu článku 73 směrnice o DPH tedy zahrnuje pouze dotace, které představují celková nebo částečná protiplnění určitého dodání zboží nebo poskytnutí služeb a které jsou vypláceny třetí osobou prodávajícímu nebo poskytovateli [obdobně viz rozsudek ze dne 9. října 2019, C a C (DPH a zemědělské dotace), C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, bod 34, jakož i citovaná judikatura].

28 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že služby veřejné hromadné dopravy, o které jde ve věci v původním řízení, jsou poskytovány na základě smlouvy uzavřené mezi územním samosprávným celkem jednajícím jako organizátor, který má stanovit cenu jízdenek, a společností P., která jedná jako provozovatel. Vzhledem k tomu, že příjmy získané zejména z prodeje jízdenek nepostačují k pokrytí nákladů na tyto služby, má územní samosprávný celek vyplatit společnosti P. paušální náhradu, jejíž výše nemá přesáhnout částku odpovídající zápornému finančnímu výsledku vyplývajícímu z uvedených služeb, a v každém případě maximální částku stanovenou pro dané období.

29 Jak konstatoval předkládající soud, taková náhrada nemá přímý vliv na cenu poskytovaných přepravních služeb, stanovenou organizátorem těchto služeb, jelikož účelem této náhrady je především pokrýt ztráty související s touto činností.

30 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že taková náhrada, jako je náhrada, o kterou jde ve věci v původním řízení, není specificky vyplácena provozovateli, aby poskytoval přepravní službu určitému příjemci této služby, a nemá vliv na cenu, kterou má tento příjemce zaplatit, jelikož tato cena není stanovena tak, aby se snížila úměrně podle náhrady vyplacené poskytovateli této služby. Naproti tomu, jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 54 svého stanoviska, uvedená náhrada je poskytována dodatečně a není závislá na konkrétním použití přepravních služeb, ale závisí na počtu nabízených vozokilometrů. Taková náhrada tedy nespadá pod pojem „dotace přímo vázané k ceně“ ve smyslu článku 73 směrnice o DPH.

31 Tento závěr není zpochybněn skutečností, že bez takové náhrady, která umožňuje výrazně snížit cenu poskytnuté služby, by cena jízdenek musela být pro příjemce této služby vyšší.

32 Jak uvedla generální advokátka v bodě 58 svého stanoviska, je totiž třeba mít za to, že nezbytně každá dotace může mít účinky na výpočet cen bez ohledu na to, zda jej provádí příjemce dotace nebo – jako v projednávané věci – organizátor, který uvedenou dotaci vyplácí. Jak přitom vyplývá z judikatury Soudního dvora, pouhá skutečnost, že financování může mít vliv na cenu dodaného zboží nebo služeb poskytnutých subjektem přijímajícím toto financování, nestačí k tomu, aby bylo toto financování zdaněno jakožto dotace přímo vázaná k ceně ve smyslu článku 73 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, bod 12).

33 Dotace přímo vázané k ceně zdanitelného plnění však představují jen jeden z případů uvedených v článku 73 směrnice o DPH, přičemž základ daně u poskytování služeb je každopádně tvořen vším, co bylo získáno jako protiplnění za poskytnutou službu (obdobně viz rozsudek ze dne 27. března 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 30 a citovaná judikatura).

34 V tomto kontextu se předkládající soud s odkazem na posledně uvedený rozsudek v podstatě táže, zda taková náhrada, jako je náhrada, o kterou jde ve věci v původním řízení, musí být považována za protiplnění získané od třetí osoby ve smyslu tohoto článku 73.

35 Věc, ve které byl vydán uvedený rozsudek, se týkala zdanitelnosti „paušálu za poskytování péče“, který národní zdravotní pojišťovna vyplácela pobytovým zařízením pro seniory se sníženou soběstačností za poskytování lékařské a nelékařské péče jejich klientům, jehož výpočet zohledňoval zejména počet klientů přijatých v každém zařízení a stupeň jejich nesoběstačnosti. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že existuje přímá souvislost mezi službami

poskytovanými takovým zařízením jejich klientům a obdrženým protiplněním, a sice tímto „paušálem za poskytování péče“, takže taková paušální platba představuje protiplnění za péči poskytnutou za úplatu tímto zařízením jeho klientům, a z tohoto důvodu podléhá DPH.

36 Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že skutečnost, že přímým příjemcem předmětných služeb je nikoli národní zdravotní pojišťovna, která paušál vyplácí, nýbrž její pojištěnec, nemůže zpřetrhat přímý vztah, který je dán mezi poskytnutými službami a obdrženým protiplněním (rozsudek ze dne 27. března 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 35).

37 Soudní dvůr kromě toho rozhodl, že pokud se předmětné poskytování služeb vyznačuje zejména trvalou připraveností poskytovatele služeb poskytnout v daný okamžik péči, jakou klient vyžaduje, není nutné k uznání přímého vztahu mezi uvedenou službou a obdrženým protiplněním prokazovat, že se určitá platba vztahuje k určité individualizované a přesně konkretizované péči poskytnuté na žádost klienta (rozsudek ze dne 27. března 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 36).

38 Je přitom třeba konstatovat, že situace, o kterou jde ve věci v původním řízení, a situace ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 27. března 2014, Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185), nejsou srovnatelné.

39 Jak uvedla generální advokátka v bodech 52 a 56 svého stanoviska, v uvedené věci existovala přímá souvislost mezi poskytováním péče hostům pobytového zařízení pro seniory se sníženou soběstačností a finančním protiplněním vypláceným tomuto zařízení, které bylo určeno v závislosti na poskytnuté péči a počtu dotyčných klientů. V projednávané věci mají přitom ze služeb veřejné hromadné dopravy prospěch nikoli osoby, které mohou být jasně identifikovány, ale všichni potenciální cestující. Kromě toho se náhrada vypočítá bez zohlednění totožnosti a počtu uživatelů poskytnuté služby.

40 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 73 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že paušální náhrada, kterou územní samosprávný celek vyplácí podniku poskytujícímu služby veřejné hromadné dopravy a která je určena k pokrytí ztrát vzniklých v rámci poskytování těchto služeb, není zahrnuta do základu daně tohoto podniku.

K nákladům řízení

41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládán v tom smyslu, že

paušální náhrada, kterou územní samosprávný celek vyplácí podniku poskytujícímu služby veřejné hromadné dopravy a která je určena k pokrytí ztrát vzniklých v rámci poskytování těchto služeb, není zahrnuta do základu daně tohoto podniku.

Podpisy